

0- 802315

На правах рукописи



Бакланова Полина Васильевна

**МЕТОДИКА АУДИТА НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
АУДИРУЕМЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Краснодар – 2013

Работа выполнена на кафедре аудита федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Кубанский государственный аграрный университет»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Жминько Сергей Иванович

Официальные оппоненты: **Кисилевич Татьяна Ивановна**
доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО «Сочинский государственный университет туризма и курортного дела»

Исачкова Лидия Николаевна
кандидат экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и анализа АНО ВПО Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации» Краснодарский кооперативный институт

Ведущая организация: ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный строительный университет»

Защита диссертации состоится 05 июля 2013 года в 11 часов в конференц-зале главного учебного корпуса на заседании диссертационного совета Д 220.038.02 при Кубанском государственном аграрном университете по адресу: 350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Кубанского государственного аграрного университета по адресу: 350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13.

С авторефератом диссертации можно ознакомиться на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии – <http://vak.ed.>

Автореферат разослан 01 июня 2013 года

Ученый секретарь
диссертационного совета



П. С. Бондаренко

Актуальность темы исследования. Аудит как основной инструмент повышения качества информации, представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в международном и национальном масштабах столкнулся с рядом проблем, среди которых первостепенными являются: низкий уровень качества аудиторских услуг; отсутствие научно обоснованных и реализуемых на практике методик; становление нормативного регулирования аудита. Совершенствование теории и практики аудита приобретает особую значимость в условиях многочисленных прекращений деятельности организаций по различным причинам, в том числе банкротства. Значение аудиторской деятельности как инструмента защиты интересов пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях высокой степени экономической неопределенности состоит в оценке перспектив функционирования аудируемых организаций и своевременном информировании заинтересованных лиц об имеющихся рисках.

Актуальность диссертационного исследования обусловлена тем, что получение аудиторских доказательств относительно допущения непрерывности деятельности усложняется необходимостью не только подтверждения наличия факторов, вызывающих сомнения в дальнейшей деятельности организаций, но и установления всеобъемлющего характера влияния данных факторов, что в свою очередь требует соответствующей модификации аудиторского заключения.

Степень научной разработанности проблемы. Изучение научных трудов зарубежных и отечественных ученых-экономистов свидетельствует о повышенном внимании теоретиков и практиков бухгалтерского учета и аудита к вопросам допущения непрерывности деятельности.

Значительный вклад в развитие теории и практики бухгалтерского учета и аудита внесли такие зарубежные экономисты как А. Аренс и Дж. Лоббек, Ф. Л. Дефлиз, М. Р. Мэтьюс, В. А. Патон, Ж. Ришар, Д. К. Робертсон, Г. Р. Хатфилд и А. Мор, Э. С. Хендриксен и другие.

Проблемы, связанные с применением допущения непрерывности деятельности при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности и его оценкой, исследовались в трудах отечественных ученых: М. А. Азарской, В. Д. Андреева, А. С. Бакаева, С. М. Бычковой, И. Е. Глушкова, Ю. А. Данилевского, В. В. Ковалева, Н. Т. Лабынцева, А. К. Макальской, Т. М. Мезенцевой, М. В. Мельник, О. А. Мироновой, Л. Л. Морозовой, В. Ф. Палия, С. В. Панковой, В. И. Подольского, М. Л. Пятова, А. Н. Романова,

В. В. Скобара, Я. В. Соколова, В. П. Суйца, А. А. Терехова, А. Д. Шеремета и других.

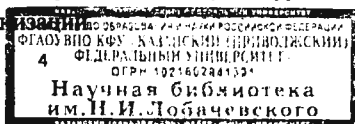
Однако такие важные аспекты аудита непрерывности деятельности, как: применение финансового анализа, планирование проверки, оценка характера влияния неопределенностей на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, остаются недостаточно разработанными. Кроме того, механизм модификации аудиторского заключения на основе степени реализации допущения непрерывности не раскрыт в нормативно-правовых актах по аудиту.

Актуальность, научно-практическая значимость и недостаточная разработка методик оценки перспектив деятельности организаций определили выбор темы, цель и задачи диссертационного исследования.

Цель диссертационной работы состоит в разработке теоретико-методических положений и практических рекомендаций по организации и проведению аудита допущения непрерывности деятельности хозяйствующих субъектов, позволяющих повысить качество аудиторских проверок и информативность аудиторского заключения для пользователей отчетности.

Поставленная цель определила следующий круг задач:

- исследовать исторический аспект формирования идеи о допущении непрерывности деятельности, выявить факторы, определившие его возникновение в науке и закрепление в нормативных документах по бухгалтерскому учету и аудиту;
- провести сравнительный анализ международных и федеральных стандартов по аудиту непрерывности деятельности, а также процедур, применяемых при совершенствовании их положений;
- выявить существенные условия функционирования сельскохозяйственных организаций в Краснодарском крае, определяющие риски нарушения принципа непрерывности;
- проанализировать концепции допущения непрерывности деятельности и существующие методики его оценки в аудите, разработать методику аудита допущения непрерывности деятельности, позволяющую выявить неопределенности в функционировании организации и оценить характер их влияния на достоверность аудируемой отчетности с целью принятия решения о виде аудиторского заключения;
- на основе выработанной методики аудита непрерывности деятельности обосновать предложения по развитию требований к аудитору в части оценки перспектив функционирования организации.



Область исследования. Диссертационная работа выполнена по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика и соответствует паспорту специальностей ВАК: пунктам 3.7 «История развития методологии, теории и организации аудита, контроля и ревизии», 3.8 «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии», 3.9 «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии» раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия».

Предметом исследования являются теория и практика реализации допущения непрерывности деятельности организаций в процессе аудита.

Объектом диссертационной работы являются сельскохозяйственные организации Краснодарского края (углубленные исследования проводились на базе материалов ОАО «Россия» Новопокровского района, ООО «Рассвет» и ЗАО «Кушевское» Кушевского района).

Теоретико-методологическую основу исследования составляют работы российских и иностранных ученых-экономистов в области теории и практики аудита, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, экономического анализа, контроля качества аудита.

Информационная база исследования. В работе использованы законодательные акты и нормативно-правовые документы в области бухгалтерского учета и аудита, международные стандарты аудита, данные Совета по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации, данные Росстата и Краснодарстата, опубликованные в официальных отчетах, материалы саморегулируемых организаций аудиторов, аудиторских организаций, бухгалтерская (финансовая) отчетность сельскохозяйственных организаций Краснодарского края, сведения, приводимые в научной литературе, периодической печати и сборниках научно-практических конференций.

Методы исследования. В процессе исследования применена совокупность методов исследования: монографический, графический методы, анализ и синтез, дедукция и индукция, комплексный подход, наблюдение, сравнение, моделирование, группировка, а также специальные методы аудиторских проверок: анкетирование, аналитические процедуры и др.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в разработке теоретико-методических положений и практических рекомендаций по планированию и проведению аудита допущения непрерывности деятельности аудируемых организаций. Итогом исследования являются следующие основные результаты, раскрывающие его научную новизну:

- предложена периодизация развития научной мысли о допущении непрерывности деятельности в контексте эволюции сущности и содержания аудита, раскрывающая влияние кризисных явлений в экономике на становление аудиторской оценки перспектив деятельности аудируемых лиц (пункт 3.7 паспорта ВАК специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика);

- разработана методика аудита непрерывности деятельности аудируемых лиц, в рамках которой систематизированы показатели, указывающие на присутствие факторов (факторы сгруппированы в шесть основных групп: финансовые, кредитные, производственные, правовые, организационные, природные), вызывающих сомнения в дальнейшем функционировании организации; по сравнению с ныне существующими методиками впервые определен критерий, свидетельствующий о всеобъемлющем характере влияния неопределенностей на достоверность бухгалтерской отчетности, которым является показатель экономической добавленной стоимости (Economic Value Added – EVA), адаптированный к условиям экономики отечественных сельскохозяйственных организаций, что позволяет объективно оценивать существенность выявленных отклонений и модифицировать аудиторские процедуры; методика дополнена авторским алгоритмом принятия решения о необходимости модификации аудиторского заключения в зависимости от степени реализации допущения непрерывности деятельности, что снижает риск манипуляции аудиторским мнением (пункт 3.9 паспорта ВАК специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика);

- на основе разработанной методики сформулированы рекомендации по совершенствованию положений нормативно-правовых актов в части оценки соблюдения допущения непрерывности деятельности организаций, повышающие ответственность аудитора за качество аудиторских выводов, что обеспечивает защиту интересов пользователей результатов аудита посредством их своевременного информирования об имеющихся рисках (пункт 3.8 паспорта ВАК специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика);

- разработан формат рабочих документов аудитора для проверки применимости допущения непрерывности деятельности, аккумулирующий сведения об условиях функционирования, обязательных и дополнительных аудиторских процедурах, модификации аудиторского заключения, который последовательно отражает порядок действий аудитора с начала планирования до подготовки аудиторского заключения, что способствует совершенствованию процесса организации и проведения аудиторских процедур, формированию более объек-

тивных выводов аудитора и определению их влияния на вид аудиторского заключения, а также сокращению трудозатрат и развитию дополнительных возможностей для проведения внутреннего и внешнего контроля качества аудита (пункт 3.8 паспорта ВАК специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика).

Практическая значимость результатов исследования заключается в повышении научной обоснованности аудита непрерывности деятельности в ходе аудиторских проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных организаций. Использование рекомендованного формата рабочих документов аудитора позволяет разработать более точные внутренние стандарты и инструкции аудиторским организациям. Самостоятельное практическое значение имеют предложения по развитию требований к аудитору при оценке допущения непрерывности деятельности, применение которых обеспечит внедрение международных положений и повышение ответственности аудитора перед пользователями. Кроме того, разработанный сценарный механизм аудита непрерывности деятельности следует рассматривать как один из критериев качества в процессе контроля качества аудиторских проверок.

Апробация результатов исследования проходила посредством публикаций в периодических изданиях и выступлений на международных, российских и внутривузовских научно-практических конференциях в течение 2010 – 2012 гг. в учебных заведениях России: ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет» г. Краснодар, НОУ «Кубанский социально-экономический институт» г. Краснодар, ФГБОУ ВПО «Пензенская государственная сельскохозяйственная академия» г. Пенза, Научно-информационный издательский центр «Институт стратегических исследований» г. Москва, а также в аудиторских организациях (ООО «Аудиторская фирма «Винг-Эксперт», ООО «Актив-Аудит», ООО «Аудиторская фирма «АТВ») и сельскохозяйственных организациях Краснодарского края (ОАО «Россия»), что имеет документальное подтверждение.

Основные результаты исследования были представлены в 10 публикациях общим объемом 5 п. л., из них 4 статьи объемом 2,9 п. л. в изданиях, рекомендованных ВАК Минобразования РФ.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

- периодизация формирования научной мысли и нормативных положений о допущении непрерывности деятельности в бухгалтерском учете и аудите;

- разработанная методика аудита применимости допущения непрерывности деятельности, позволяющая выявить неопределенности и оценить характер их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности;
- форматы рабочих документов аудитора для аккумулирования сведений об аудиторских процедурах, полученных аудиторских доказательствах и выводах;
- предложения по совершенствованию положений нормативных актов по аудиту непрерывности деятельности.

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 128 наименований, содержит 20 таблиц, 7 рисунков и 13 приложений. Основное содержание диссертации изложено на 151 странице.

Основное содержание работы

Развитие общества, появление новых форм собственности оказали существенное влияние на становление аудита, этапы формирования которого отражены в таблице 1. Под воздействием усложняющихся потребностей пользователей отчетности в сферу аудиторской проверки входили новые объекты, в том числе оценка соблюдения допущения непрерывности деятельности организаций.

Акцентирование внимания аудитора на возможности аудируемых лиц вести свою деятельность непрерывно связано с многочисленными банкротствами 1920-1930 гг., ставшими катализатором для развития научной идеи о непрерывности деятельности, как одного из основных допущений и принципов бухгалтерского учета.

Закрепление допущения непрерывности деятельности в нормативных документах по бухгалтерскому учету и аудиту ознаменовало его окончательное признание в качестве обязательного элемента аудиторской проверки, необходимого для удовлетворения информационных потребностей пользователей отчетности. Современный этап становления аудита зависит от дальнейшего развития требований и ответственности аудитора на основе совершенствования системы Федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД), определяющих четкие критерии квалифицированной аудиторской проверки.

По нашему мнению, несовершенство отечественных стандартов аудита проявляется, в частности, в отсутствии критериев применимости допущения непрерывности деятельности аудируемым лицом.

Таблица 1 -- Развитие аудита допущения непрерывности деятельности (НД) организаций*

Этапы развития аудита	Цель аудита	Характерные особенности	Ключевые события	Оценка допущения НД в аудите
Первый этап: с XII в. до середины XIX в.	Установление ошибок, фактов хищения и мошенничества, проверка расходования средств казны	Распространены исключительно тщательные проверки. Профессиональный статус аудиторов не предусмотрен	Издание законодательных актов об аудите в виде королевских указов; разграничение функций бухгалтера и аудитора	
Второй этап: с середины XIX в. до 1903 г.	Раскрытие случайных и преднамеренных ошибок, недостатков в организации учета; определение фактического финансового состояния и доходности организаций	Повсеместно применяется проверка по существу. Формируется профессия аудитора, возникает первая система аттестации	Появление профессиональных объединений бухгалтеров (аудиторов), создание крупных аудиторских организаций, возникновение практики назначения аудиторов акционерами организации, развитие теории аудита	Одновременное зарождение научной мысли о необходимости существования допущения НД в немецкой, французской и русской школах бухгалтерского учета
Третий этап: с 1904 г. по 1933 г.	Выявление мошенничества и фальсификаций отчетности со стороны хозяйствующих субъектов	Применение проверок по существу и на соответствие. Получили распространение тестирование и анкетирование, формирование предпосылок для использования выборочных методов	Признание общественной роли аудита, нормативное закрепление обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, становление теории аудита	Активные научные исследования в области принципов бухгалтерского учета, формирование его концептуальной основы
Четвертый этап: с 1934 г. по 1970 г.	Установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности	Применение выборочных методов на основе тестирования системы внутреннего контроля и выявления «узких мест»	Начало стандартизации и регламентации аудиторских проверок и процедур	Официальное закрепление допущения НД в нормативных актах по бухгалтерскому учету
Пятый этап: с 1971 г. по настоящее время	Подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, определение перспектив и эффективности деятельности организаций	Стандартизация всех существенных моментов контроля, тестирование систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля	Гармонизация и интернационализация аудита на региональном и международном уровнях, создание Международных и национальных стандартов аудита	Признание допущения НД как объекта оценки в аудите, его закрепление в МСФО и МСА

*по материалам диссертации Н. В. Ким «Методологические и институциональные проблемы аудита»

Следовательно, создание методической базы оценки допущения непрерывности деятельности, которая позволит сформировать аудиторский вывод относительно перспектив дальнейшего функционирования организации, ее закрепление в ФСАД является одним из условий дальнейшего развития аудита.

Автором сделан вывод о необходимости разработки стандарта по аудиту допущения непрерывности деятельности нового поколения с учетом требований Порядка разработки проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности (далее – Порядок), который является первым официальным закреплением правил создания аудиторских стандартов в России. Самым значительным новшеством для российской системы регулирования аудита является процедура публичного обсуждения проекта стандарта, закрепленная в Порядке. Публичное обсуждение проекта стандарта способствует вовлечению в процесс создания системы ФСАД лиц, не имеющих аудиторского опыта, но заинтересованных в предоставлении аудиторских услуг высокого качества, то есть представителей общественных интересов, что окажет положительное влияние на развитие института аудита, проведение проверок на более качественном уровне, обеспечивающем соблюдение интересов различных групп пользователей.

Критический анализ процедур совершенствования МСА и ФСАД позволил выявить определенные недостатки Порядка, самым существенным среди которых является отсутствие базиса формирования системы стандартов, в качестве которого предлагается рассматривать следующие правила:

1. Приоритет интересов внешних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
2. Учет положений системы МСА;
3. Формирование глоссария терминов и определений;
4. Указание в тексте проекта стандарта конкретной даты, начиная с которой аудиторы должны применять вновь утвержденный стандарт;
5. Применение кодификации ФСАД;
6. Формирование системы ссылок.

Исследования показали, что применение обоснованных нами правил позволит обеспечить создание системы стандартов, ориентированных на снижение информационных рисков при принятии управленческих решений на основе проаудированной отчетности. В условиях модернизации системы аудита указанные правила следует применять и в процессе совершенствования регулирования аудита допущения непрерывности деятельности посредством утверждения нового стандарта.

О необходимости повышения качества аудита и обеспечения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании увеличения информативности результатов аудита свидетельствуют негативные тенденции во многих секторах экономики, вызванные преимущественно неадекватными финансовыми и управленческими решениями. Как показали исследования, количество средних и крупных сельскохозяйственных организаций в Краснодарском крае за 2000-2011 гг. сократилось на 47 % по причине ликвидации либо реорганизации. Негативные тенденции проявляются и в росте числа убыточных организаций за 2008-2011 гг. с 48 до 65 субъектов. При этом за 2000-2011 гг. заемный капитал в отрасли увеличился в 160 раз. Таким образом, современный этап развития аграрного сектора экономики характеризуется повышенным финансовым риском и высокой степенью неопределенности, что требует эффективной системы мероприятий по предотвращению кризиса неплатежей и стабилизации ситуации в АПК. Одним из инструментов такой системы должен стать аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных организаций, в процессе которого особое внимание следует уделять реализации допущения непрерывности деятельности.

Анализ методик оценки допущения непрерывности в официальных документах, научных разработках теоретиков и практиков позволяет констатировать, что его содержание в аудите сводится к раскрытию основных аспектов:

- оценка активов и обязательств;
- выяснение периода функционирования аудируемого лица;
- установление намерений руководства организации относительно дальнейшей деятельности.

Большинство существующих методик оценки перспектив деятельности аудируемого лица не содержит конкретики по применению методов финансового анализа, а также не раскрывает механизм модификации аудиторского заключения на основании полученных аудиторских доказательств соблюдения допущения непрерывности деятельности организаций.

Кроме того, проблема оценки характера влияния имеющихся неопределенностей на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности с помощью конкретного критерия в различных методиках практически не рассматривается, что создает условия для манипулирования мнением аудитора, сокрытия угроз дальнейшему функционированию аудируемого лица от пользователей результатов аудита.

С учетом указанных недостатков в ходе диссертационного исследования разработана методика аудита применимости допущения непрерывности деятельности организаций, алгоритм которой представлен на рисунке 1.

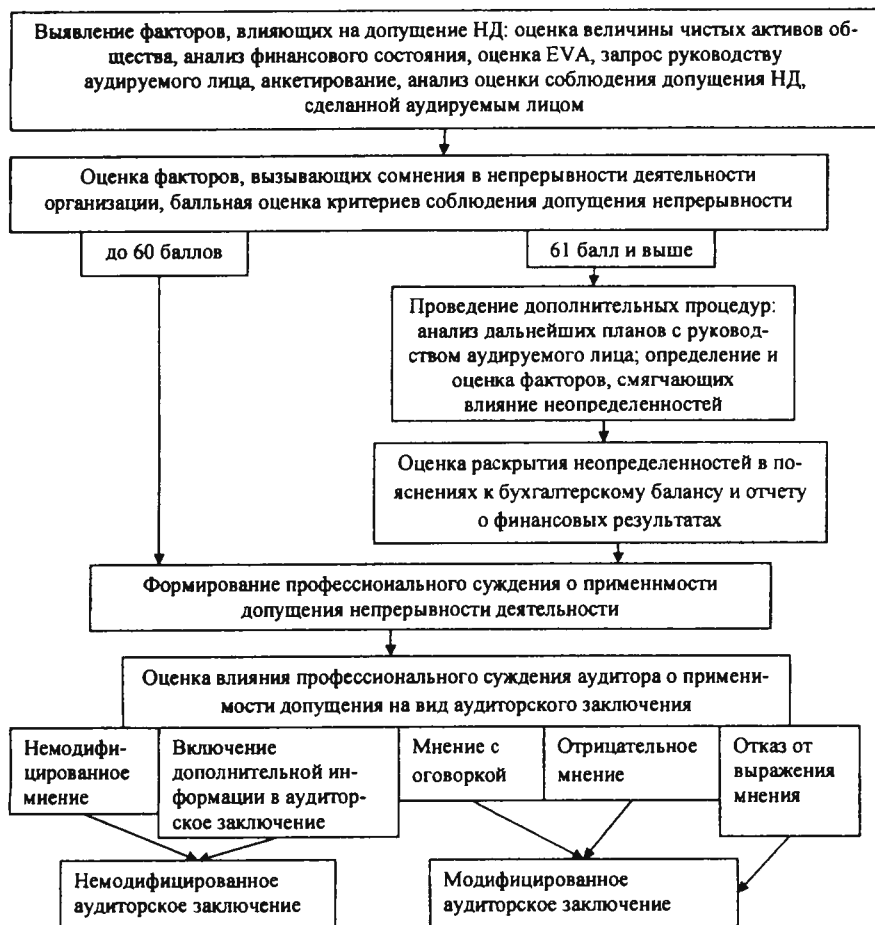


Рисунок 1 – Алгоритм методики аудита непрерывности деятельности (НД) организаций

Цель планирования аудиторской проверки допущения непрерывности деятельности – выявить присутствуют ли в деятельности организации факторы,

вызывающие существенные сомнения в ее дальнейшем функционировании, поэтому здесь предлагается применять следующие процедуры: запрос руководству аудируемого лица; анализ финансового состояния; оценка величины чистых активов общества (для ООО, ОАО, ЗАО); анкетирование.

Одним из основных компонентов планирования является экспресс-анализ финансового состояния на основе показателей, характеризующих финансовое положение хозяйствующего субъекта по следующим направлениям: платежеспособность, финансовая устойчивость, рентабельность, деловая активность. Отбор показателей производился на основании обобщения существующего опыта экономистов, работающих в исследуемой области анализа и указаний нормативно-правовых актов, регламентирующих порядок оценки финансового положения и вероятности банкротства организаций, в том числе занятых сельским хозяйством, то есть экспертным методом.

В рамках диссертационного исследования предложено в совокупности с финансовым анализом проводить оценку эффективности менеджмента аудируемых организаций с использованием показателя EVA, который отражает эффект, генерируемый принятыми управленческими решениями, характеризует качество управления сельскохозяйственными организациями в условиях увеличения заемного капитала. Расчет EVA осуществляется согласно общепринятой формуле:

$$EVA = ЧП - \text{Инв К} * Ст / 100 \quad (1)$$

где: EVA – экономическая добавленная стоимость, тыс. руб.;

ЧП – чистая прибыль, тыс. руб.;

Инв К – инвестированный капитал, тыс. руб.;

Ст – ставка привлечения капитала, %.

С целью использования данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной согласно требованиям положений по бухгалтерскому учету, целесообразно применять корректировки показателей чистая прибыль и инвестированный капитал согласно формулам 2 и 3.

$$\text{Инв К} = К - БСЗ - НС - Рез + ЛП + АЗ, \quad (2)$$

где: Инв К – инвестированный капитал, тыс. руб.;

К – общая сумма капитала, тыс. руб.;

БСЗ – беспроцентная задолженность, тыс. руб.;

НС – незавершенное строительство, тыс. руб.;

Рез – оценочные резервы, тыс. руб.;

ЛП – лизинговые платежи (если имущество учитывается на балансе лизингодателя), тыс. руб.;

АЗ – земельные участки в долгосрочной аренде, тыс. руб.

$$\text{ЧП} = \text{ЧП} + \text{Пр} + \Delta \text{Рез} + \text{ЧПиУ} \quad (3)$$

где: ЧП – скорректированная чистая прибыль, тыс. руб.;

ЧП – прибыль до налогообложения, тыс. руб.;

Пр – проценты по кредитам и займам, тыс. руб.;

$\Delta \text{Рез}$ – изменение оценочных резервов, тыс. руб.;

ЧПиУ – чрезвычайные прибыли (убытки), тыс. руб.

Ставка привлечения инвестированного капитала представляет собой сумму ставок различных видов капитала и определяется по формуле:

$$\text{Ст} = \text{Ст}_{\text{ск}} * \text{Д}_{\text{ск}} * \text{Ст}_{\text{зк}} * \text{Д}_{\text{зк}} * (1 - \text{Т}) \quad (4)$$

где: Ст – ставка привлечения инвестированного капитала, %;

$\text{Ст}_{\text{ск}}$ – ставка привлечения собственного капитала, %;

$\text{Д}_{\text{ск}}$ – доля собственного капитала, коэффициент;

$\text{Ст}_{\text{зк}}$ – ставка привлечения заемного капитала, %;

$\text{Д}_{\text{зк}}$ – доля заемного капитала, коэффициент;

Т – ставка ЕСХН, коэффициент.

Для сельскохозяйственных организаций также требуется корректировка стоимости заемного капитала с учетом полученных субсидий на возмещение затрат на проценты по кредитам и займам, полученным от российских кредитных учреждений и сельскохозяйственных кредитных кооперативов, согласно следующей формуле:

$$\text{Ст}_{\text{зк}} = \text{ПС} * \left(1 - \frac{\text{Суб}}{\text{Пр}}\right) \quad (5)$$

где: $\text{Ст}_{\text{зк}}$ – ставка привлечения заемного капитала, %;

ПС – процентная ставка по кредитам и займам, %;

Суб – субсидии на возмещение затрат по процентам, тыс. руб.;

Пр – сумма уплаченных процентов, тыс. руб.

Использование показателя EVA в качестве финансового критерия оценки непрерывности деятельности отражает картину реального положения организации и формирует правильную интерпретацию последствий принятых управленческих решений.

В целях аудита применимости допущения непрерывности деятельности организаций критическим значением показателя EVA является 0, следовательно, положительное значение указывает на эффективность деятельности, отри-

кательное значение свидетельствует об ухудшении финансового положения организации вследствие реализации ошибочных управленческих решений.

Таким образом, анализ финансового состояния сельскохозяйственной организации предполагает оценку финансового положения организации и определения эффекта принятых управленческих решений, что позволяет сделать выводы о перспективах деятельности организации в дальнейшем. Расчет показателя EVA на примере отдельных организаций представлен в таблице 2.

В процессе планирования проверки применимости допущения непрерывности деятельности организаций аудитор работает с анкетой «Оценка факторов, вызывающих значительные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности», разработанной автором, в которой аудитор осуществляет критериальную оценку составляющих непрерывности деятельности организации, сгруппированных по следующим направлениям: внешние условия функционирования организации, организационные, правовые, кредитные, природные, производственные факторы.

Таблица 2 – Показатель EVA сельскохозяйственных организаций
Краснодарского края

Показатель	2009 г.	2010 г.	2011 г.
ООО «Рассвет» Кушевского района			
Чистая прибыль скорректированная, тыс. руб.	14 407	25 014	188 368
Инвестированный капитал скорректированный, тыс. руб.	369 151	583 089	1 233 086
Ставка привлечения инвестированного капитала, %	14	17	19
Экономическая добавленная стоимость, тыс. руб.	- 37 274	-74 111	- 45 918
ОАО «Россия» Новопокровского района			
Чистая прибыль скорректированная, тыс. руб.	28 859	31 557	15 061
Инвестированный капитал скорректированный, тыс. руб.	202 724	207 225	201 724
Ставка привлечения инвестированного капитала, %	12	15	7
Экономическая добавленная стоимость, тыс. руб.	4 532	473	940
ЗАО «Кушевское» Кушевского района			
Чистая прибыль скорректированная, тыс. руб.	23 979	13 658	30 304
Инвестированный капитал скорректированный, тыс. руб.	110 456	109 982	129 305
Ставка привлечения инвестированного капитала, %	11	8	16
Экономическая добавленная стоимость, тыс. руб.	11 828	4 859	9 615

В случае предоставления материалов по самостоятельной оценке соблюдения непрерывности деятельности аудируемым лицом, аудитор должен проанализировать указанную оценку. Если аудируемое лицо благополучно ведет свою деятельность и обеспечено финансовой поддержкой, руководство может

заявить об отсутствии каких-либо событий и условий, негативно влияющих на способность организации функционировать непрерывно. Аудитор должен относиться к такому заявлению с определенной долей профессионального скептицизма и получить доказательства из других источников.

Если руководство аудируемого лица открыто заявляет о значительном влиянии определенных факторов на непрерывность деятельности, то объем аудиторских процедур сокращается. Аудитор в такой ситуации ставит дальнейшее функционирование организации под сомнение, изучает раскрытие данной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На основании результатов анализа оценки применимости допущения непрерывности деятельности, сделанной руководством проверяемой организации, аудитор завершает процесс анкетирования по вопросам наличия признаков несоблюдения исследуемого допущения и переходит к непосредственному изучению влияния определенных факторов.

Таким образом, по итогам планирования аудитором формируется система показателей, характеризующих соблюдение аудируемым лицом допущения непрерывности деятельности: величина чистых активов; вывод руководства организации по результатам проведенного анализа непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта; показатель отнесения организации к определенной группе, характеризующей ее финансовое положение; показатель EVA; результаты анкетирования.

Для оценки данных показателей применяется традиционная для аудиторских процедур балльная система, исходя из которой, аудитор определяет общую сумму баллов и принимает решение о необходимости проведения дополнительных процедур, направленных на выявление и оценку событий, смягчающих влияние неопределенностей. Дополнительные процедуры позволяют аудитору обобщить информацию, необходимую для оценки раскрытия существующих условий и событий в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Исходя из того, насколько адекватно и полно описаны выявленные неопределенности в отчетности, аудитор принимает решение о виде аудиторского заключения, то есть переходит к завершающему этапу.

В зависимости от степени реализации допущения непрерывности деятельности аудируемым лицом, подтвержденной полученными аудиторскими доказательствами, предлагается применять алгоритм принятия решения о необходимости модификации аудиторского заключения на завершающем этапе аудиторских проверок (таблица 3).

Таблица 3 – Влияние допущения непрерывности деятельности аудируемого лица на вид аудиторского заключения

Характеристика степени реализации допущения непрерывности деятельности аудируемым лицом	Мнение аудитора	Вид аудиторского заключения
Бухгалтерская отчетность составлена на основе допущения непрерывности деятельности, получены надежные достаточные доказательства его применимости	Немодифицированное мнение	Немодифицированное аудиторское заключение
Бухгалтерская отчетность подготовлена в соответствии с допущением непрерывности деятельности, при этом выявлена существенная неопределенность в способности проверяемой организации продолжать свою деятельность постоянно. Информация о такой неопределенности адекватно раскрыта в отчетности	Включение дополнительной информации в аудиторское заключение	Немодифицированное аудиторское заключение
Выявлена существенная неопределенность в способности организации функционировать непрерывно, которая не раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, либо описана неадекватно, не в полной мере, неоднозначно, что искажает достоверность отчетности	Мнение с оговоркой	Модифицированное аудиторское заключение
Отказ руководства аудируемого лица предоставить оценку способности организации функционировать в ближайшем будущем, ограничение объема аудита руководством аудируемого лица, которое не является всеобъемлющим	Мнение с оговоркой	Модифицированное аудиторское заключение
Бухгалтерская отчетность аудируемого лица составлена в соответствии с допущением непрерывности деятельности, при этом получены аудиторские доказательства присутствия событий и условий, оказывающих существенное влияние на способность аудируемого лица непрерывно функционировать, допущение непрерывности деятельности неприемлемо	Отрицательное мнение	Модифицированное аудиторское заключение
Существенное и всеобъемлющее ограничение объема аудита руководством проверяемой организации, не позволяющее аудитору выполнить аудиторские процедуры по оценке применимости допущения непрерывности деятельности	Отказ от выражения мнения	Модифицированное аудиторское заключение
Бухгалтерская отчетность подготовлена на основе иного допущения, нежели допущение непрерывности деятельности. Информация о таком допущении раскрыта в отчетности с указанием причины его применения и отказа от допущения непрерывности деятельности	Включение дополнительной информации в аудиторское заключение	Немодифицированное аудиторское заключение

Разработанный алгоритм описывает варианты развития аудиторских проверок допущения непрерывности деятельности, результаты которых определяют вид аудиторского заключения.

Сравнительный анализ разработанной методики, методик Сизова Д. В. и ООО «АТВ» г. Краснодара показал ее способность идентифицировать организации, для которых неопределенность дальнейшей деятельности носит всеобъемлющий характер, что требует соответствующей модификации аудиторского мнения.

Методики Сизова Д. В. и аудиторской организации не способны однозначно констатировать факт наличия признаков несоблюдения допущения непрерывности и их всеобъемлющий характер. Для хозяйствующих субъектов, в которых отсутствует существенная неопределенность дальнейшей деятельности, методики аудиторской организации и Д. В. Сизова указывают на необходимость проведения дополнительных процедур, что повышает трудоемкость аудита (таблица 4).

Таблица 4 – Сравнительный анализ методик оценки допущения непрерывности деятельности, 2011 г.

Показатель	Авторская	ООО «Аудиторская фирма «АТВ»	Д. В. Сизов
1	2	3	4
ООО «Рассвет» Кушевского района			
Финансовое состояние	кризисное	кризисное	-
EVA, тыс. руб.	- 45 918	-	-
Z-счет Альтмана		2,450	-
Чистые активы, тыс. руб.	- 325 428	-	-325 428
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	-	-	-0,507
Соотношение заемных и собственных средств	-	-	-5,070
Z-счет Альтмана	-	-	2,450
Коэффициент текущей ликвидности	-	-	0,707
Суждение о непрерывности деятельности	не применимо	применимо, но есть неопределенность	применимо, но есть неопределенность
ОАО «Россия» Новопокровского района			
Финансовое состояние	плохое	плохое	-
EVA, тыс. руб.	940	-	-
Z-счет Альтмана	-	0,873	-
Чистые активы, тыс. руб.	234 373	-	234 373
Соотношение заемных и собственных средств	-	-	0,061

Продолжение таблицы 4

1	2	3	4
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	-	-	0,877
Z-счет Альтмана	-	-	0,873
Коэффициент текущей ликвидности	-	-	21,093
Суждение о непрерывности деятельности	применимо	не применимо	применимо, но есть неопределенность
ЗАО «Кушевское» Кушевского района			
Финансовое состояние	хорошее	хорошее	-
EVA, тыс. руб.	9 615	-	-
Z-счет Альтмана	-	2,547	-
Чистые активы, тыс. руб.	77 318	-	77 318
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	-	-	0,594
Соотношение заемных и собственных средств	-	-	0,616
Z-счет Альтмана	-	-	2,547
Коэффициент текущей ликвидности	-	-	2,466
Суждение о непрерывности деятельности	применимо	применимо, но есть неопределенность	применимо, но есть неопределенность

В отличие от ныне действующих методик введение показателя EVA в качестве критерия всеобъемлющего характера влияния неопределенностей на достоверность аудируемой отчетности позволяет объективно оценивать необходимость проведения дополнительных процедур и создает дополнительные возможности внутреннего и внешнего контроля качества аудиторских проверок.

По сравнению с другими разработками результаты предлагаемой методики свидетельствуют о ее способности определять среди организаций субъекты, неопределенность дальнейшего функционирования которых оказывает всеобъемлющее влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, что требует соответствующей модификации аудиторского заключения. Кроме того, в отличие от ныне действующих методик разработан алгоритм принятия решения о модификации мнения аудитора в зависимости от степени реализации допущения непрерывности деятельности, что снижает вероятность выдачи необъективного аудиторского заключения и дезинформирования пользователей отчетности.

Исследования показали, что методика обеспечивает получение аудиторских доказательств, достаточных для формирования мнения аудитора. При этом

обеспечивается однозначность сделанных выводов, что снижает субъективизм и возможность различного толкования результатов проверки с целью удовлетворения потребностей отдельных групп пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Для эффективной реализации разработанной методики аудита допущения непрерывности деятельности был создан формат рабочих документов аудитора, состоящий из 14 форм, обеспечивающий оптимизацию аудиторской проверки и развитие дополнительных возможностей внутреннего и внешнего контроля качества аудита. Комплекс рабочих документов аудитора включает несколько блоков:

- блок «Планирование аудита применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» позволяет своевременно оценивать объем аудиторских процедур по оценке перспектив дальнейшей деятельности организации, вносить необходимые уточнения в программу аудита;

- блок «Обязательные процедуры» предназначен для аккумулирования сведений о реализации и результатах обязательных аудиторских процедур по оценке соблюдения допущения непрерывности деятельности организаций, содержит данные о наличии и характере влияния выявленных факторов, указывающих на неопределенность дальнейшего функционирования аудируемого лица;

- блок «Дополнительные процедуры» применяется в случае проведения таковых, включается в аудиторский файл при необходимости и позволяет обобщить информацию об условиях и событиях, смягчающих действие неопределенностей на достоверность аудируемой отчетности;

- блок «Заключительный этап аудита применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» обеспечивает контроль процесса подготовки аудиторского заключения с учетом степени соблюдения допущения непрерывности деятельности со стороны руководителя аудиторской группы и руководителя аудиторской организации.

Предлагаемый формат рабочих документов аудитора обеспечит достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств, а также должное качество аудиторских проверок и их рациональность.

В связи с необходимостью совершенствования системы аудиторских стандартов посредством их приведения в соответствие с международными требованиями на основе авторской методики разработаны рекомендации по совершенствованию нормативного регулирования аудита допущения непрерыв-

ности деятельности. В целях разработки нового стандарта по аудиту данного допущения сформулированы следующие предложения:

- включить требование к аудитору получить достаточную уверенность в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица при выдаче немодифицированного аудиторского заключения;

- утвердить императивное положение о проведении анализа оценки применимости допущения непрерывности, сделанной руководством аудируемого лица, что позволит сократить трудоемкость аудиторской проверки и повысить информированность аудитора о факторах, влияющих на дальнейшее функционирование организации;

- закрепить обязательность оценки финансового состояния аудируемого лица, при этом аудитор на основании профессионального суждения определяет методы анализа с учетом особенностей функционирования субъекта;

- с целью минимизации влияния существенных искажений показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности на результаты оценки финансового состояния, предлагается установить требование к аудитору рассмотреть вопрос о качестве результатов анализа с учетом выявленных искажений отчетности;

- в случае выявления преднамеренного искажения данных аудируемой отчетности аудитор выясняет, существует ли взаимосвязь между таким искажением и наличием факторов, вызывающих существенные сомнения в непрерывности деятельности. Кроме того, если аудитором выявлены нарушения законодательных актов, он должен оценить, каким образом установленные нарушения и их последствия влияют на дальнейшее функционирование аудируемого лица;

- в приложении к стандарту по аудиту применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица следует привести примеры модификации аудиторского заключения в зависимости от характера влияния выявленных неопределенностей на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности и степени их раскрытия в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Совершенствование системы нормативного регулирования аудита допущения непрерывности деятельности посредством внедрения разработанных предложений позволит повысить ответственность аудитора при оценке соблюдения исследуемого допущения, обеспечит необходимую степень информированности различных категорий пользователей отчетности о перспективах дея-

тельности экономических субъектов и имеющихся рисках при реализации управленческих решений.

Проведенное диссертационное исследование позволяет сформулировать следующие предложения:

1. В теоретическом аспекте следует рассматривать становление аудита допущения непрерывности деятельности как следствие исторической необходимости проведения оценки перспектив деятельности организаций в процессе аудиторских проверок. Это обусловлено влиянием кризисных явлений в экономике, которые выступили катализатором научных исследований в области принципов и допущений бухгалтерского учета. Усложняющиеся интересы пользователей отчетности предопределили нормативное закрепление оценки соблюдения допущения непрерывности деятельности в аудите;

2. Для формирования объективного мнения аудитора о степени реализации допущения непрерывности деятельности аудируемого лица рекомендуется применять методику аудита допущения непрерывности деятельности, представленную в виде сценария действий аудитора от начала сотрудничества с новым клиентом до подписания аудиторского заключения. Предлагаемая в рамках разработанной методики система показателей характеризует наличие неопределенностей относительно перспектив дальнейшего функционирования проверяемой организации, что позволяет получить аудиторские доказательства, на основании которых с достаточной степенью уверенности аудитор способен сформулировать мнение о применимости допущения непрерывности деятельности аудируемым лицом.

3. В качестве критерия, характеризующего всеобъемлющий характер влияния неопределенности дальнейшей деятельности аудируемого лица на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, необходимо использовать показатель EVA, адаптированный к современным условиям функционирования сельскохозяйственных организаций Краснодарского края, посредством которого оценивается качество управления хозяйствующим субъектом, что позволяет сделать вывод о способности организации функционировать непрерывно и выполнять свои обязательства в современных экономических условиях.

4. На завершающем этапе аудиторских проверок целесообразно применять разработанный автором алгоритм принятия решения о виде аудиторского заключения в зависимости от степени реализации допущения непрерывности деятельности аудируемым лицом. Его использование исключает возможность сокрытия рисков прекращения деятельности организации и способствует по-

вышению информированности пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности в процессе принятия управленческих решений.

5. Для оптимизации процесса документирования аудиторских процедур по оценке непрерывности деятельности целесообразно применять формат рабочих документов аудитора, разработанный автором: планирование аудита непрерывности деятельности, условия функционирования, обязательные и дополнительные аудиторские процедуры, формирование аудиторского заключения, что позволит сократить трудозатраты на аудиторскую проверку соблюдения допущения непрерывности и обеспечит дополнительные возможности для проведения внутреннего и внешнего контроля качества аудита.

6. С целью повышения качества аудита и возможностей его внешнего контроля следует уточнить проект аудиторского стандарта, регулирующего оценку перспектив деятельности аудируемой организации, – дополнить его положениями, которые призваны обеспечить необходимую степень ответственности аудитора и способствовать развитию возможностей внутреннего и внешнего контроля качества аудиторских проверок: обязательность оценки соблюдения допущения непрерывности деятельности, применение финансового анализа, устранение влияния искажений бухгалтерской отчетности на результаты оценки финансового положения организации, осуществление дополнительных аудиторских процедур, разработка приложений к стандарту в виде примеров модификации аудиторского заключения.

В качестве теоретического базиса совершенствования стандарта по аудиту непрерывности деятельности рекомендуется использовать общие правила формирования системы аудиторских стандартов, что обеспечит ориентированность аудита на потребности пользователей информации, сгруппированной в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

ПУБЛИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ РАБОТЫ

Научные работы, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК РФ:

1 Бырдина, П. В. Этапы развития и современные виды аудита / П. В. Бырдина, С. И. Жминько // Аудитор. – 2011. № 6, 7. С. 20-26, 15-22. – (авторских 0,9 п. л.)

2 Бырдина, П. В. Действия аудиторов при раскрытии фактов недобросовестных действий в хозяйственной деятельности / П. В. Бырдина, С. И. Жминько // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 43 (93). – С. 44-50. – (авторских 0,6 п. л.)

3 Бырдина, П. В. Информационная база аудита непрерывности деятельности организаций аграрного сектора / П. В. Бырдина // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 3 (201). – С. 45-54. – 1,2 п. л.

4 Бакланова, П. В. Принципы и порядок разработки федеральных стандартов аудиторской деятельности / П. В. Бакланова, С. И. Жминько // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 32 (230). – С. 25-30. (авторских 0,2 п. л.)

Научные работы, опубликованные в других изданиях:

5 Бырдина, П. В. Ответность сельскохозяйственных организаций как источник информации в экономическом анализе / П. В. Бырдина, С. И. Жминько // Все для бухгалтера. – 2011. – № 3. – С. 3-10. (авторских 0,5 п. л.)

6 Бакланова, П. В. Методика получения аудиторских доказательств непрерывности деятельности аудируемого лица / П. В. Бакланова // Проблемы и перспективы развития экономического контроля и аудита в России: сборник материалов III Межрегиональной научно-практической конференции молодых ученых (Краснодар, 1 декабря 2012 г.). – Краснодар, 2012. – С. 19-22. – 0,25 п. л.

7 Бакланова, П. В. Концептуальный подход к допущению непрерывности деятельности / П. В. Бакланова // Актуальные вопросы современной науки: материалы II Международной научно-практической конференции (Краснодар, 20 декабря 2011 г.). – Краснодар, - 2012. – С. 17-26. – 0,6 п. л.

8 Бакланова, П. В. Манипуляция отчетными данными и допущение непрерывности деятельности / П. В. Бакланова // Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория, практика. IX Всероссийская научно-практическая конференция: сборник статей / МНИЦ ПГСХА. – Пенза. – 2012. – С. 74-78. – 0,3 п. л.

9 Бакланова, П. В. Совершенствование нормативного регулирования аудита допущения непрерывности деятельности / П. В. Бакланова // Современные проблемы гуманитарных и естественных наук [Текст] : материалы XI международной научно-практической конференции 26-27 июня 2012 г. / – Москва. – 2012. – С. 138-143. – 0,1 п. л.

10 Бакланова, П. В. Анализ существующих методик аудита применимости допущения непрерывности деятельности хозяйствующих субъектов / П. В. Бакланова // Научный обозреватель. – 2012. – № 9. – с. 22-25. – 0,4 п. л.

Подписано в печать 30.05. 2013 г.

Бумага офсетная

Печ. л. 1,0

Тираж 120 экз.

Формат 60х84 1/16

Офсетная печать

Заказ № 385

Отпечатано в типографии Кубанском ГАУ
350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13

10 ~